



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα,

14/06/2021

Αριθμός απόφασης:

1834

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., κατά της με αρ. πρωτ./2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί της από 10.07.2020 ταυτάριθμης αίτησης του προσφεύγοντος περί εφαρμογής του ν.4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους που καταλογίστηκαν και βεβαιώθηκαν σε βάρος του,

βάσει του με αριθ./2003 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. πρωτ./2020 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, με την οποία απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ./2020 αίτηση του προσφεύγοντος, της οποίας αιτείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησης του προσφεύγοντος περί εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου νόμου ως προς τους πρόσθετους φόρους που καταλογίστηκαν και βεβαιώθηκαν σε βάρος του βάσει του με αριθμ./2003 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά οικονομικού έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1997 έως 31-12-1997) δεν έγιναν δεκτά τα εν λόγω αιτήματά του.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, συμπεριλαμβανομένων και των από 23-09-2020 απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κατά του με αριθμό/2003 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Πειραιά οικονομικού έτους 1998 (διαχειριστικής περιόδου από 01-01-1997 έως 31-12-1997), ο προσφεύγων είχε ασκήσει, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, προσφυγή, η οποία απερρίφθη με την υπ' αριθ./2016 απόφαση. Κατά της εκδοθείσας απόφασης ασκήθηκε έφεση, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, σύμφωνα με την οποία έγινε αποδεκτός ο προβαλλόμενος λόγος περί εφαρμογής επιεικέστερης κύρωσης και το Δικαστήριο διέταξε τον περιορισμό του πρόσθετου φόρου στο 120% του διαφυγόντος φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με τη με αριθμό 1389/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκαν αντισυνταγματικές και αθέμιτες οι προϋποθέσεις εφαρμογής του Ν. 4509/2017 (υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ενώπιον της φορολογικής αρχής και παραίτηση από τα ένδικα μέσα

και βοηθήματα), οι οποίες αντίκειται ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας και της ισότητας.

- Κατά την έννοια της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί για την εφαρμογή του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 4509/2017 είναι ευθέως αντίθετοι με την αρχή της ανθρωπίνης αξίας και της ελευθερίας.
- Η Διοίκηση δεν ενήργησε στο πλαίσιο της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθώς δεν άσκησε τις αρμοδιότητές της με βάση το εν γένει περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας, ώστε να αποφευχθούν άδικες για το διοικούμενο λύσεις.
- Η εκτελεστικότητα της υπ' αριθ./2020 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου καθίσταται ανεξάρτητη από την αυτοτελή διαδικασία που ορίζει ο ν.4509/2017, επομένως απορρίπτεται ο ισχυρισμός της Φορολογικής Αρχής ότι έχει κριθεί ήδη η εφαρμογή του περιορισμού του πρόσθετου φόρου.
- Δεν έχει ασκηθεί αίτηση αναίρεσης από μέρους του φορολογούμενου, όπως δεσμεύεται να καταθέσει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.
- Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου δεν μπορεί να έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, επομένως απορρίπτεται ο ισχυρισμός της Φορολογικής Αρχής περί μη ανάκλησης των φορολογικών πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι:

«8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...] Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία- Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής»:

Άρθρο 1 Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι, μεταξύ άλλων, η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της Διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων απορρέουν διοικητικές διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι πράξεων που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφερόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991) ή εγγράφων πληροφοριακού χαρακτήρα.

Επειδή, επομένως, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι:

«Α. Το γεγονός ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενικά αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου, με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας. Πλην όμως

ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις. (1438/2018 ΣτΕ)

Β. Το επικαλούμενο νομοθετικό πλαίσιο του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 4509/2017, σύμφωνα με το οποίο επί εκκρεμών υποθέσεων αντί του προσθέτου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ως επεικέστερο. Η εφαρμογή του ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος τελεί υπό την προϋπόθεση προσκόμισης από τον φορολογούμενο ανέκκλητης δήλωσης αποδοχής της απόφασης του δικαστηρίου και δήλωσης παραίτησης από του δικαιώματός του να ασκήσει οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής.»

Επειδή, όπως αναφέρει η από 23/09/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων συνυπολογίζει πως ούτε ασκήθηκε αίτηση αναιρέσεως και ούτε έτρεχε προθεσμία για άσκηση αυτής. Επομένως, η υπ' αριθ./2020 εφετειακή απόφαση είχε ήδη καταστεί αμετάκλητη.

Επειδή, ο προσφεύγων θέτει θέμα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4509/2017. Ωστόσο ο σχετικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ο, τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή, εν προκειμένω, η ως άνω προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί της ανωτέρω με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησης του προσφεύγοντος αποτελεί πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα και δεν επιφέρει καμία απολύτως έννομη συνέπεια στον προσφεύγοντα και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστότητας και προσβάλλεται απαραδέκτως.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαραδέκτως ασκηθείσα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.